

0-793030

На правах рукописи

*И.А. Карвасная*

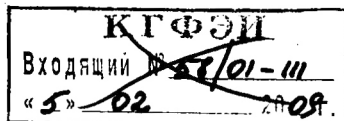
**Кабыткина Анна Сергеевна**

**ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА  
ЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ В ХОЛДИНГАХ**

**Специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика»**

**АВТОРЕФЕРАТ  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук**

**МОСКВА 2009**



Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета АНО ВПО  
Центросоюза РФ «Российский университет кооперации»

**Научный консультант:** доктор экономических наук, доцент  
**Бодрова Татьяна Васильевна**

**Официальные оппоненты:** доктор экономических наук, профессор  
Егорова Стелла Курбановна  
кандидат экономических наук, доцент  
Головина Татьяна Александровна



Защита состоится 25 февраля 2009 года в 12 часов на заседании диссертационного совета Д 513.002.03 при АНО ВПО Центросоюза РФ «Российский университет кооперации» по адресу: 141014, г. Мытищи, Московской области, ул. В. Волошиной, д. 12/30, к. 2, зал заседаний диссертационного совета.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке АНО ВПО  
Центросоюза РФ «Российский университет кооперации».

**Автореферат разослан «23» января 2009 г.**



**Ученый секретарь диссертационного совета  
кандидат экономических наук, доцент**

*Зубарева* Е.В.Зубарева

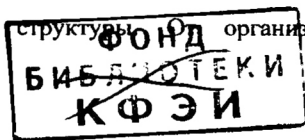
## 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Современный этап экономического развития России характеризуется активной интеграцией в предпринимательском секторе экономики. Не останавливающиеся процессы концентрации капитала и диверсификации бизнеса привели к созданию и развитию различных форм объединений, в частности, к появлению вертикально интегрированных холдингов, которые выступают равноправными участниками внешнеэкономической деятельности. Сегодня холдинги фактически являются реальными центрами управления отдельными сегментами рынка.

Однако при создании холдинговой структуры, как правило, преследуются организационные цели. Учетная деятельность в холдинге в первую очередь обеспечивает единоначалие в управлении, а также гибкость в вопросах кооперации и способность быстро реагировать на изменения рынка и законодательства РФ, особенно на изменения налогового законодательства.

Осуществляя экспортные операции, организации испытывают затруднения при постановке налогового учета. Несоответствие требований Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) в области регулирования налогообложения экспортных операций требованиям бухгалтерского учета вызывает объективную необходимость параллельной организации налогового учета экспортных операций, что приводит к дополнительным затратам и высокому административному бремени.

Холдинги обладают рядом преимуществ, в частности, они дают возможность оптимизировать налоговые обязательства, минимизировать гражданско-правовые риски по сделкам, распределяя их между партнерами. Проблемы, связанные с доставкой товара иностранному покупателю, осуществлением расчетов, таможенным оформлением, можно нивелировать за счет эффективной организационной структуры.



налогового учета и контроля за налогообложением зависит рентабельность экспортных поставок.

Наиболее несовершенную область в общей проблеме составляют вопросы применения права экспортеров на возмещение налога на добавленную стоимость (НДС), порядок ведения налогового учета, обуславливающего необходимость ведения раздельного учета операций по реализации товаров, работ, услуг в режиме экспорта. Наибольшую значимость в связи с этим приобретает теоретическое осмысление механизмов оптимизации налогообложения при осуществлении экспортных операций в рамках концепции консолидированного налогоплательщика.

**Степень разработанности проблемы.** Проблеме учета для целей налогообложения посвящены работы таких отечественных ученых и специалистов-практиков, как А.С.Бакаев, В.В.Гусев, А.И.Иванеев, М.Н.Карасев, И.Н.Ложников, Б.А.Минаев, С.А.Николаева, М.Ф.Овсийчук, Л.П.Павлова, И.А.Слабинская, Г.Р.Хамидуллина, С.Д.Шаталов, Л.З.Шнейдман и др.

Теоретические разработки по вопросам структуры и функционирования учетно-аналитической системы на современном этапе развития экономики опираются на исследования отечественных экономистов: П.С.Безруких, А.И.Белюсова, А.А.Богданова, И.М.Волкова, В.Г.Гетьмана, Л.Т.Гиляровой, А.Г.Грязновой, Д.А.Ендовицкого, О.В.Ефимовой, Н.М.Заварихина, В.В.Ковалева, С.Ф.Корякина, М.Н.Крейниной, Н.П.Любушина, М.В.Мельник, В.Д.Новодворского, М.Ф.Овсийчук, В.Ф.Палия, В.И.Петровой, В.И.Подольского, Л.В.Поповой, А.Н.Романова, Г.В.Савицкой, Е.С.Стойковой, В.П.Суйца, И.П.Ульянова, А.Д.Шеремета и др.

Проблемы оптимизации системы бухгалтерского учета и учета для целей налогообложения на промышленных предприятиях России отражены в трудах: Э.К.Гильде, И.А.Масловой, В.И.Ткача, Н.Н.Шишкоедовой и др. Вопросы, посвященные методике осуществления экспортных операций при различных вариантах расчетов и формах присутствия экспортера на рынке, принципам таможенного и валютного регулирования нашли отражение в ра-



ботах В.П.Астахова, Е.В.Арской, А.П.Бархатова, В.Р.Берника, А.В.Брызгалина, Д.В.Вышегородского, А.Н.Головкина, А.В.Григорьева, И.Д.Деминой, Д.М.Касаткина, М.А.Климовой, Н.А.Лучковой, Ж.А.Морозовой, К.А.Непесова, М.Ф.Овсийчук, Д.И.Парамонова, М.А.Петченко, Н.А.Русяева, Д.Н.Суругина, Е.С.Тютюнниковой, Н.В.Ульяновой, Б.В.Церенова и др.

**Целью диссертационного исследования** является формирование на основе исследования современного состояния систем бухгалтерского и налогового учета комплексного научно-обоснованного методического подхода к организации учета экспортных операций в холдингах.

Для достижения данной цели были поставлены и решены следующие **задачи**:

- изучены теория и методические подходы к организации налогового учета экспортных операций;
- выявлены принципы трансфертного ценообразования при осуществлении экспортных операций организациями холдингов;
- изучена практика раздельного учета НДС, предложена его методика с учетом выбранных критериев распределения сумм НДС, предъявленных при приобретении товаров, работ, услуг, использованных при осуществлении операций, облагаемых по ставке 0%;
- проанализированы формы применяемых регистров налогового учета в холдингах по учету НДС по товарам работам, услугам, используемым при производстве и реализации продукции, работ, услуг в таможенном режиме экспорта;
- предложен наиболее приемлемый критерий распределения сумм НДС в соответствии с долей экспортных поставок.

**Область исследования** соответствует п. 1.3 «Методология учета, контроля и анализа финансовых результатов», п. 1.8 «Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей» специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» паспорта специальностей ВАК.

**Предметом исследования** служит методология и организация налогового учета экспортных операций в рамках холдингов.

**Объектом исследования** является финансово-хозяйственная деятельность организаций Российской Федерации – участников холдингов, экспортирующих продукцию, работы, услуги.

**Теоретические и методологические основы исследования** составляют труды ведущих отечественных и зарубежных ученых и специалистов, раскрывающие методологические аспекты бухгалтерского, управленческого и налогового учета. В работе использованы нормативно-правовые акты Российской Федерации, определяющие порядок ведения бухгалтерского и налогового учета. Методической основой исследования являются диалектическая теория развития, фундаментальные положения экономической теории и теории бухгалтерского учета. Использован категориальный аппарат, развитый отечественной и зарубежной школами в области бухгалтерского учета и налогообложения. Научные положения, выводы и рекомендации получены на основе таких общенаучных приемов и методов, как индукция, дедукция, анализ, синтез, системный подход. Статистические данные обработаны с применением методов группировки, классификации, выборки, сравнения и обобщения.

Информационную базу исследования составили отчетные данные ряда промышленных предприятий металлургической отрасли, законодательные и другие нормативные акты, документы Минфина России, Министерства Российской Федерации по налогам и сборам и Федеральной налоговой службы, официальные статистические материалы Федеральной службы государственной статистики, обзорные аналитические исследования, публикации в специализированных периодических изданиях.

**Научная новизна результатов исследования** заключается в разработке методики налогового учета экспортных операций, адекватной существующей модели бухгалтерского финансового учета в организациях холдинга.

В процессе диссертационного исследования получены наиболее значимые результаты, представляющие новизну:

- уточнена роль налогового учета в повышении рентабельности экспорта продукции, работ, услуг организациями холдинга, что позволило выявить основные направления оптимизации учета экспортных операций;
- уточнены принципы трансфертного ценообразования при осуществлении экспортных сделок между связанными сторонами холдинга, что повысит эффективность управления внутригрупповыми финансовыми потоками при консолидации ресурсов и централизации функций управления;
- разработана методика раздельного учета НДС при осуществлении экспортных сделок на основе выбранного базиса распределения сумм НДС, что даст возможность оптимизировать налоговые обязательства холдинга в целом и отдельных его участников;
- усовершенствованы и разработаны новые формы регистров налогового учета, позволяющие распределить сумму входного НДС, подлежащую возмещению при реализации товаров, работ, услуг в таможенном режиме экспорта, что будет способствовать формированию учетной информации для принятия оптимальных управленческих решений при налогообложении.
- обоснован и предложен показатель условного НДС, применение которого во взаимосвязи с показателем доли совокупных налоговых вычетов позволит определить критерий распределения сумм НДС по товарам, работам, услугам, используемым при производстве и реализации товаров, работ, услуг в таможенном режиме экспорта.

**Теоретическое значение научного исследования** заключается в выявлении объективных закономерностей функционирования холдинговых структур, обобщении методических и теоретических основ осуществления экспортных операций, установлении принципов ведения раздельного учета в

целях формирования налоговой базы по НДС при производстве и реализации товаров в таможенном режиме экспорта.

**Практическое значение результатов исследования** состоит в том, что была смоделирована последовательность этапов преобразования учетной информации от общей модели учета экспортных операций до алгоритмической модели, решающей функциональные задачи в холдингах. На основе произведенных расчетов по уточненному алгоритму был обоснован выбор базиса распределения при расчете суммы НДС, подлежащей вычету по реализации продукции в таможенном режиме экспорта, на основе которого методика раздельного учета сумм НДС будет соответствовать принципам эффективности и адекватности.

Предложенные рекомендации могут иметь значение в практической деятельности при проведении налоговых проверок и аудите налогообложения организаций.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Основные положения диссертации докладывались и получили положительную оценку на Международной научно-практической конференции профессорско-преподавательского состава, сотрудников и аспирантов кооперативных ВУЗов стран СНГ, посвященной 175-летию потребительской кооперации России, по итогам научно-исследовательской работы в 2005 г., Москва, 2006 г.; Международной научной конференции профессорско-преподавательского состава, сотрудников и аспирантов Российского университета кооперации, кооперативных вузов стран СНГ по итогам научно-исследовательской работы в 2006г. «Инновации. Наука. Образование», Москва, 2007 г.; Международной научно-практической конференции профессорско-преподавательского состава, сотрудников и аспирантов кооперативных ВУЗов стран СНГ по итогам научно-исследовательской работы в 2007 г. «Традиции и инновации в корпоративном секторе национальной экономики», Москва, 2008 г.

Содержащиеся в диссертации методические рекомендации по раздельному учету НДС в холдингах используются на промышленных предприятиях Московской области (справка б/н от 30.09.2008 г.). Методика осуществления налогового контроля за распределением «входного» НДС и использования трансфертного ценообразования в холдингах применяется при проведении налоговых проверок (справка б/н от 17.10.2008 г.).

**Публикации.** По результатам диссертационного исследования опубликовано 13 работ общим объемом 3,54 п.л. с авторским вкладом 3,39 п.л.

**Структура диссертации.** Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, включает 33 таблицы, 18 рисунков и 16 приложений, списка литературы из 187 источников. Общий объем работы 176 страниц.

## **2. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

**Роль налогового учета в повышении рентабельности экспортных поставок.**

В рамках данного исследования под экспортом следует понимать таможенный режим, при котором на основании заключенного внешнеэкономического контракта осуществляется вывоз товаров, работ, услуг (без обязательства об их обратном ввозе) за пределы таможенной территории РФ для передачи их в собственность иностранному контрагенту в том же состоянии, в котором они были на день принятия таможенной декларации, при условии уплаты всех экспортных пошлин и таможенных платежей.

Исходя из данного определения можно определить совокупность формальных признаков, которые позволяют выделить экспортные операции в отдельный вид гражданско-правовых и финансово-хозяйственных отношений.

1. Пересечение товаром государственной границы, что вызывает необходимость соблюдения требований таможенного законодательства в части декларирования поставок, учета таможенных пошлин и сборов.

2. Участие в сделке нерезидента на основании заключенного контракта, что сопряжено с увеличением продолжительности осуществления поставки, совокупных затрат, обусловленных базисными условиями поставки, а также вызывает необходимость более точного решения вопроса о переходе права собственности на экспортируемые товары, работы, услуги.
3. Поступление экспортной выручки на территорию РФ, влекущее за собой необходимость соблюдения норм валютного законодательства в части контроля своевременности поступления экспортной выручки и исчисления ее рублевого эквивалента.

Таким образом, методика экспортных сделок зависит от условий внешнеторгового контракта, мер таможенно-тарифного и валютного регулирования, а также форм присутствия экспортера на рынке и осуществления расчетов с контрагентом.

Повышение рентабельности экспортных поставок возможно за счет выбора оптимальных базисных условий поставок, определяющих порядок распределения коммерческих расходов, использования услуг посредников, оптимизации формы расчетов с иностранным контрагентом в целях лучшего обеспечения гарантии платежа. Однако рентабельность экспортной сделки может быть снижена вследствие отказа налоговыми органами в возмещении НДС, уплаченного поставщикам товаров, работ, услуг, использованных при производстве и реализации экспортируемых товаров, работ, услуг. В связи с этим планирование налоговых рисков играет особую роль в снижении налоговых обязательств по экспортным сделкам.

Холдинг представляет собой объединение экономически взаимозависимых и тесно взаимосвязанных юридических лиц. Налоговый учет обязательств холдинга, являясь частью системы управления, направлен на формирование информации о налоговых обязательствах всей интегрированной корпоративной структуры, а не отдельных ее участников. При этом необходимо, чтобы организация налогового учета экспортных операций базировалась на

принципах концепции консолидированного налогоплательщика. В этом случае организация налогового учета отвечает принципу целесообразности, так как налоговое бремя холдинга соответствует его реальному экономическому положению.

Оптимизация налоговых обязательств холдинга в рамках концепции консолидированного налогоплательщика осуществляется за счет суммирования убытков и прибылей участников группы, а также освобождения внутригрупповых расчетов от уплаты НДС и исключения их из общей суммы налогооблагаемой прибыли. Таким образом, использование принципов консолидированного налогообложения в системе планирования налоговых рисков способствует росту рентабельности холдинга за счет перераспределения налоговых обязательств между его участниками.

**Принципы трансфертного ценообразования товаров, работ, услуг, реализуемых на экспорт, между связанными сторонами холдинга.**

Холдинговые структуры как совокупность формально самостоятельных юридических лиц, основанная на отношениях экономической зависимости, обладают более значительным потенциалом при выборе средств достижения экономического результата, что связано с более широким кругом участников и возможностью манипулирования организационной структурой холдинга.

Основным принципом построения организационной структуры холдинга является принцип минимизации издержек. В связи с этим большая часть поставок материальных ресурсов обеспечивается за счет внутрихолдинговых операций, что предполагает использование механизма трансфертного ценообразования.

Трансфертная цена определяется на основе внутрифирменной информации об издержках и базируется на предположении, что эта цена есть доход продающего подразделения и издержки получающего. Когда подразделения зависимы, роль системы трансфертного ценообразования сводится к распределению этого дохода на основе вклада каждого участника.

Для целей налогового контроля трансфертные цены представляют собой цены, подлежащие налоговому контролю в порядке ст. 40 НК РФ, в отношении которых есть основание полагать, что их величина определена сторонами сделки исключительно для снижения налоговой нагрузки.

Расчет трансфертной цены базируется на методах, представленных в табл. 1.

Таблица 1- Методы расчета трансфертной цены

Метод	Расчет цены	Характеристика	Недостатки
На базе рыночных цен	Внешняя цена минус внутренняя экономия по затратам за счет использования внутрифирменных каналов	Сторонам предоставлено право взаимодействия с внешними контрагентами	Риск отказа от внутрихолдинговых операций в случае завышения цены передающей стороны
На базе договора	Удельная переменная себестоимость плюс удельный маржинальный доход, утраченный передающей стороной в результате отказа от внешних продаж	Приемлем в условиях как полной, так и неполной загрузки производственных мощностей	Риск отказа от внутрихолдинговых операций в случае завышения цены передающей стороны
На базе полных издержек	Полные издержки плюс норматив прибыли	Уверенность в получении достаточной прибыли от производственного процесса в целом	Определение норматива прибыли носит субъективный характер; в трансфертную цену включаются постоянные издержки, не меняющиеся с изменением объема производства
На базе переменной себестоимости	Сумма удельных переменных затрат и удельного маржинального дохода	Приемлем в случае наличия недогруженных мощностей	Возникает проблема оценки эффективности деятельности центров ответственности

Анализ существующих методов трансфертного ценообразования, а также принципов регулирования данного механизма в рамках норм налогового законодательства РФ и Рекомендаций Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) по трансфертному ценообразованию показал, что наиболее универсальным является метод, основанный на определении рыночных цен на товары, работы, услуги.



Данный вывод основывается, прежде всего, на нормах ст. 40 НК РФ, которые устанавливают иерархию применения методов расчета цены между взаимозависимыми лицами для целей налогового контроля, отдавая приоритет расчету трансфертной цены на основе информации об идентичных сделках между независимыми партнерами. Кроме того, недостатки, свойственные иным методам расчета трансфертной цены, затрудняют осуществление учетных и контрольных функций.

Применение методов расчета трансфертной цены, основанных на анализе прибыли (метод разделения прибыли и метод чистой прибыли от транзакций), предлагаемых Рекомендациями Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), не регламентировано налоговым законодательством РФ.

Необходимо отметить, что вертикально интегрированный холдинг, по сути, представляет собой единую структуру технологически взаимосвязанных производств. В связи с этим внутригрупповые операции, обусловленные непрерывностью технологического цикла и логистики, не должны рассматриваться как объект учета, так как участники группы не относят друг друга как потребителей своей продукции.

Трансфертное ценообразование является одним из наиболее распространенных финансовых инструментов, позволяющим осуществлять перераспределение финансовых потоков между участниками группы, функционирующими в странах с различными экономическими условиями и уровнем налоговой нагрузки (оффшорах), что особенно актуально при осуществлении экспортных операций.

Можно сделать вывод, что эффективное управление внутригрупповыми финансовыми потоками требует централизации функций управления в рамках одной из структур холдинга, обеспечивающей стандартизацию учетных и контрольных процедур.

**Раздельный учет НДС при осуществлении экспортных операций на основе выбранного базиса распределения сумм НДС по товарам, работам, услугам, используемым при осуществлении экспортных операций.**

Налогообложение экспортных операций основано на принципе страны назначения (destination based of VAT), который предполагает взимание НДС со всех товаров и услуг, ввозимых в страну для конечного потребления, вне зависимости от места производства. Реализация данного принципа достигается при помощи применения налоговой ставки 0 %, что предоставляет экспортеру право на получение налоговых вычетов по НДС в соответствии со ст.171, 172 НК РФ. При этом вывоз товара за границу РФ без обязательства об обратном ввозе для налоговых целей не является экспортом до тех пор, пока не выполнен ряд условий, предусмотренных ст.165 НК РФ.

Несмотря на признание в российском налоговом законодательстве взаимосвязи между участниками холдинга, механизм консолидированного налогообложения групп не предусмотрен. Задача формирования методики налогового учета экспортных операций состоит в разработке единых принципов раздельного учета НДС согласно нормам гл. 21 НК РФ.

Расчет суммы НДС, подлежащей возмещению из бюджета, при реализации товаров, работ, услуг в таможенном режиме экспорта можно представить как последовательность следующих этапов:

1. Предварительный этап, подразумевающий изучение технологии производства в целях минимизации издержек и оптимизации товарных потоков, в том числе за счет использования механизма трансфертного ценообразования.
2. Определение подлежащей распределению суммы НДС, уплаченной поставщикам и подрядчикам, за исключением сумм НДС по товарам, работам, услугам, используемым непосредственно при производстве и реализации продукции, облагаемой по налоговой ставке 0%, а также для осуществления не облагаемых НДС операций и операций, налогообложе-

ние которых осуществляется в соответствии со специальными налоговыми режимами.

3. При разработке методики налогового учета экспортных операций, ключевым вопросом является выбор базиса распределения суммы НДС, подлежащей вычету, между продукцией, реализованной на территории РФ, и продукцией, реализованной на экспорт. Определение доли отгруженной на экспорт продукции в соответствии с выбранным базисом распределения представлено в табл. 2.

Таблица 2 – Определение удельного веса отгруженной на экспорт продукции на основе выбранного базиса распределения.

Базис распределения	Расчет удельного веса отгруженной на экспорт продукции ( $Уд_{экспорт}$ )	Этапы налогового учета
Себестоимость отгруженной продукции	$Уд_{экспорт} = \frac{ОП_{экспорт}}{ОП} (1),$ <p>где ОП – общая себестоимость отгруженной продукции в текущем налоговом периоде;  <math>ОП_{экспорт}</math> – себестоимость отгруженной на экспорт продукции за налоговый период</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Определение состава затрат в соответствии с методом калькулирования себестоимости</li> <li>• Учет внутрихолдинговых поставок продукции, выбор метода трансфертного ценообразования</li> <li>• Корректировка фактической себестоимости готовой продукции и полуфабрикатов на разницу в стоимости полученных от дивизионов-производителей и списанных в текущем периоде полуфабрикатов, учитываемых в дивизионах-получателях</li> </ul>
Выручка от реализации отгруженной продукции	$Уд_{экспорт} = \frac{В_{экспорт} + ЭП}{В + В_{экспорт}} (2),$ <p>где <math>В_{экспорт}</math> – показатель строки 010 Отчета о прибылях и убытках в части реализации продукции на экспорт;  ЭП – экспортная пошлина;  В – показатель строки 010 Отчета о прибылях и убытках;  <math>В_{экспорт}</math> – показатель строки 090 Отчета о прибылях и убытках</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Оценка сроков поставки и порядка отгрузки продукции (работ, услуг)</li> <li>• Оценка обоснованности отражения выручки от экспортных операций в соответствии с моментом перехода права собственности на отгруженную продукцию</li> <li>• Определение рублевого эквивалента валютной экспортной выручки, отражение курсовых разниц</li> <li>• Учет экспортных пошлин</li> </ul>
Тоннаж отгруженной продукции	$Уд_{экспорт} = \frac{ТН_{экспорт}}{ТН} (3),$ <p>где <math>ТН_{экспорт}</math> – тоннаж продукции, отгруженной в режиме экспорта.  ТН – количество продукции, отгруженной в налоговом периоде</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Оценка сроков поставки и порядка отгрузки продукции (работ, услуг)</li> <li>• Организация складского учета готовой продукции</li> <li>• Определение количества отгруженной продукции на основании ведомостей отгрузки</li> </ul>

4. Сумма отложенного к вычету НДС по товарам, работам, услугам, имущественным правам, используемым при осуществлении экспортных операций, облагаемым по налоговой ставке 0 %, определяется как произведение удельного веса отгруженной на экспорт продукции и суммы НДС, уплаченной поставщикам и подрядчикам и подлежащей распределению суммы НДС.
5. Вывоз товара за границу РФ без обязательства об обратном ввозе для налоговых целей не является экспортом до тех пор, пока не выполнен ряд условий, предусмотренных ст.165 НК РФ. Сумма отложенного к вычету НДС предъявляется к возмещению из бюджета по мере того, как в налоговые органы представляется пакет документов, предусмотренных ст.165 НК РФ.

Порядок организации раздельного учета приведен в табл. 3.

Таблица 3 – Порядок организации раздельного учета

Порядок организации раздельного учета		
Регистрация информации в первичных документах и/или учетных регистрах		Группировка данных на счетах второго и третьего порядка
Порядок регистрации счетов-фактур в книге покупок		
Регистрация счета-фактуры в книге покупок производится на ту сумму, на которую налогоплательщик получает право на вычет и которая определяется с учетом положений п.10 ст.165 и п.4 ст.170 НК РФ	Упрощенные варианты	
	Последним числом налогового периода регистрируется вся сумма НДС, рассчитанного по пропорции, указывается одной строкой	Счета-фактуры регистрируются в книге покупок в полной сумме. По окончании налогового периода производится расчет пропорции, отражается сторнировочная запись на сумму налога, не подлежащего возмещению

Предложенная методика не нарушает целостность учета, однако приводит к системному формированию информации, необходимой для налогообложения.

**Регистры налогового учета для определения налога на добавленную стоимость, подлежащего возмещению при реализации товаров, работ, услуг на экспорт.**

В целях повышения эффективности учета была разработана форма аналитического налогового регистра для исчисления суммы НДС, подлежащей

возмещению в текущем налоговом периоде по реализации товаров, работ, услуг в таможенном режиме экспорта (табл. 4). В качестве базиса распределения выступает себестоимость отгруженной на экспорт продукции.

Таблица 4 – Расчет суммы налоговых вычетов, заявляемых согласно порядку, установленному п. 3 ст. 172 НК РФ, за сентябрь 2007 г.

№ п/п	Наименование показателя	Сумма, руб.
1	Сумма НДС по оприходованным товарам (работам, услугам), использованным при производстве и реализации продукции, всего	115 627 602,13
2	Удельный вес стоимости отгруженной продукции (товаров, работ, услуг) на экспорт в общей стоимости отгруженной продукции (товаров, работ, услуг) за текущий налоговый период	0,0692
3	Сумма отложенного к вычету НДС по товарам, работам, услугам, использованным при осуществлении операций, облагаемых по налоговой ставке 0 процентов	7 996 250,36
4	Стоимость отгруженной на экспорт продукции, подтвержденной в порядке, предусмотренном ст.165 НК РФ за период с "01" сентября по "30" сентября 2007 г.	32 676 992,01
5	Удельный вес подтвержденной отгрузки продукции на экспорт в общей сумме отгрузки продукции на экспорт	0,69
6	Сумма НДС к вычету (стр.3* стр.5)	5 517 412,75

Порядок заполнения налогового регистра включает последовательность следующих этапов:

1. Показатель строки 1 формируется по данным книги покупок об уплаченных поставщикам (подрядчикам) суммах НДС по налоговым ставкам 18%, 10%. В целях оптимизации учетного процесса для отражения закупок товаров, работ, услуг, используемых при производстве и реализации товаров, работ, услуг в таможенном режиме экспорта по товарам был разработан отдельный регистр налогового учета (табл. 5).

2. Расчет удельного веса отгруженной на экспорт продукции и суммы отложенного к вычету НДС осуществляется в соответствии с формулой (1) и табл. 2.

3. Стоимость отгруженной на экспорт продукции, подтвержденной в порядке, предусмотренном ст. 165 НК РФ за налоговый период, определяется исходя из фактически подтвержденного экспорта (в налоговые органы представлен пакет документов, предусмотренный ст. 165 НК РФ) в разрезе ГТД.

**Таблица 5 – Ведомость отложенного и подлежащего к возмещению  
НДС за сентябрь 2007 г.**

<b>Корреспонденция счетов</b>		<b>Наименование операции</b>	<b>Сумма НДС, руб.</b>	<b>Удельный вес экспорта</b>	<b>Сумма отложенного НДС, руб. (дебет 19.08)</b>
<b>Дебет</b>	<b>Кредит</b>				
68.01	19.01	НДС по приобретенным ОС для операций, облагаемых НДС	5 552 671.45	0.0692	384 244. 86
68.01	19.02	НДС по приобретенным НМА		0.0692	-
68.01	19.10	НДС, уплаченный на таможенные	2 558 172. 66	0.0692	177 025.52
68.01	19.11	НДС, уплаченный в качестве налогового агента за поставщика - нерезидента		0.0692	-
68.01	19.21	НДС, уплаченный при ввозе товаров с территории Республики Беларусь	428 508.00	0.0692	29 652.75
68.01	19.53	НДС к возмещению по приобретенным материалам	56 448 679. 44	0.0692	3 906 248.62
68.01	19.54	НДС к возмещению по работам, услугам, облагаемым НДС	45 561 863,30	0.0692	3 152 880,94
68.01	19.34	НДС к возмещению на СМР (хозспособ), облагаемый	3 588 572.08	0.0692	248 329.19
68.01	19.35	НДС к возмещению по кап. вложениям (подрядчики), облагаемый	1 426 320.02	0.0692	98 701.35
68.01	19.38	НДС к возмещению на СМР (хозспособ) с 01.01.2006, облагаемый и не облагаемый		0.0692	-
68.01	19.17	НДС к возмещению по приобретенным ценностям для выполнения СМР (хозспособ) до 01.01.2005г.		0.0692	-
68.01	19.40	НДС комбинированным способом при строительстве хозспособом 2006г.		0.0692	-
68.01	19.91	НДС по ОС для операций необлагаемых НДС с 01.01.06		0.0692	-
<b>ИТОГО:</b>			<b>115 806 897.92</b>		<b>8 013 837.34</b>

Для целей исчисления суммы НДС, подлежащей возмещению по реализации товаров (работ, услуг) в режиме экспорта в случае, если в качестве базиса распределения была выбрана выручка от реализации отгруженной на

экспорт продукции, был также разработан аналитический регистр налогового учета (табл. 6).

Определения итогового показателя суммы НДС к возмещению из бюджета по данному регистру в целом совпадает с определением итогового показателя в налоговом регистре, представленном в табл. 4. Отличие состоит в расчете показателя удельного веса экспортной продукции и определении суммы выручки, а не себестоимости, для целей исчисления суммы НДС, подлежащей вычету. Удельный вес экспортной продукции определяется по формуле (2) табл. 2.

Кроме того, показатели строк 1-3 указанного регистра определяются исходя из данных формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках» в части реализации продукции на территории РФ и на экспорт. В форме № 2 должно присутствовать распределение выручки от реализации в зависимости от территории реализации продукции.

Таблица 6 – Расчет суммы НДС по экспорту за 2 квартал 2008 г.

№ П/п	Показатель	Итого
1	Выручка от реализации продукции в России, руб.	13 245 912 716
2	Выручка от реализации железорудной продукции на экспорт, руб.	8 551 610 132
3	Выручка от реализации отгруженной продукции всего, руб.	21 797 522 848
4	<b>Удельный вес экспортной продукции, %</b>	<b>39,23</b>
5	Сумма «входного» НДС к возмещению	2 952 854 299
6	Сумма НДС к исключению	5 945 951
7	Сумма НДС для расчета (стр. 5 – стр. 6), руб.	2 946 908 348
8	Сумма НДС на отгруженную за налоговый период продукцию на экспорт (стр. 7 * стр. 4), руб.	1 156 072 145
9	Сумма НДС на начало отчетного периода по неподтвержденной документально экспортной продукции, руб.	3 802 786
10	<b>Итого сумма НДС по экспортным поставкам (стр. 8 + стр. 9), руб.</b>	<b>1 159 874 931</b>
11	Количество отгруженной на экспорт продукции, тн	69 488,72
12	Подтвержденный экспорт, тн	7 292,498
13	<b>Сумма НДС к возмещению из бюджета по производственным запасам, использованным при производстве и реализации документально подтвержденной экспортной продукции, руб. (стр. 10 * стр. 13 / стр. 12)</b>	<b>121 723 146</b>

**Показатель условного НДС для распределения сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных на приобретаемые товары работы, услуги, используемые при осуществлении операций, облагаемых по ставке 0%**

Для анализа эффективности применяемой методики раздельного учета НДС введен показатель условного НДС, который предполагает отказ от особых принципов налогообложения внешнеэкономической деятельности и базируется на общих принципах системы налогообложения НДС. Анализ основывается на взаимосвязи показателя условного НДС и показателя доли совокупных налоговых вычетов по НДС, который равен 18 % (10%) от совокупных затрат по приобретению материальных ресурсов, услуг и пр.

По результатам проведенного расчета условного НДС для участников холдинга Evraz Group были сделан вывод об отличии показателя доли налоговых вычетов в условном НДС, исчисленном по реализации товаров на экспорт, от показателя доли вычетов в сумме НДС, исчисленной по реализации товаров на территории РФ (за аналогичный период).

Учетными стандартами холдинга Evraz Group сумма НДС, подлежащая возмещению по реализации товаров на экспорт, определяется в зависимости от значения показателя удельного веса себестоимости отгруженной продукции. В то же время в соответствии со ст. 146 НК РФ объектом налогообложения по НДС является реализация товаров (работ, услуг), а налоговой базой – выручка от реализации товаров (работ, услуг).

Таким образом, из-за того, что в качестве базового соизмерителя при расчете показателей условного НДС и суммы НДС, подлежащей возмещению по экспортной реализации, используются различные показатели, характеризующие различные стороны производственной деятельности, возникает разница в значении показателя доли вычетов в условном НДС по реализации товаров на экспорт и на внутренний рынок. Аналогичная ситуация складывается, если в качестве базиса распределения, был выбран тоннаж отгруженной на экспорт продукции.



**Таблица 7 – Расчет условного НДС для участников холдингов Evraz Group и Металлоинвест за период с 01.01.2007 по 31.12.2007 г., тыс. руб.**

Показатели	I квартал	II квартал	III квартал	IV квартал
Релизация общая	ОАО "НКМК"	10 016 878	8 897 037	9 252 012
	ОАО "Ванадий"	5 394 390	5 633 825	5 482 430
	ОАО "Уральская сталь"	12 576 505	12 056 606	13 461 590
	ОАО "МГОК"	186 455	257 045	222 067
	ОАО "НКМК" (по выручке)	10 016 878	8 897 037	9 252 012
Вычеты общие	ОАО "НКМК"	1 532 869	1 578 359	1 489 365
	ОАО "Ванадий"	265 763	329 868	317 254
	ОАО "Уральская сталь"	1 824 115	1 849 899	2 241 157
	ОАО "МГОК"	33 098	48 651	31 133
	ОАО "НКМК" (по выручке)	1 418 110	1 392 338	1 418 510
Условный НДС общий	ОАО "НКМК"	1 981 883	1 710 332	1 920 534
	ОАО "Ванадий"	970 990	1 014 088	986 837
	ОАО "Уральская сталь"	2 263 771	2 170 189	2 423 086
	ОАО "МГОК"	33 562	46 268	39 972
	ОАО "НКМК" (по выручке)	1 803 038	1 601 467	1 665 362
Доля вычетов в общем условном НДС	ОАО "НКМК"	77%	92%	76%
	ОАО "Ванадий"	27%	33%	32%
	ОАО "Уральская сталь"	81%	85%	92%
	ОАО "МГОК"	99%	105%	78%
	ОАО "НКМК" (по выручке)	79%	87%	85%
Реализация на экспорт	ОАО "НКМК"	2 810 330	1 581 034	1 782 661
	ОАО "Ванадий"	307 412	378 542	353 232
	ОАО "Уральская сталь"	4 191 661	4 049 931	3 935 407
	ОАО "МГОК"	51 245	56 101	34 690
	ОАО "НКМК" (по выручке)	2 810 330	1 581 034	1 782 661
Вычеты на экспорт	ОАО "НКМК"	426 515	383 841	261 458
	ОАО "Ванадий"	24 022	29 675	30 666
	ОАО "Уральская сталь"	603 860	621 741	653 864
	ОАО "МГОК"	9 132	10 636	4 861
	ОАО "НКМК" (по выручке)	397 864	247 423	273 316
Условный НДС по экспорту	ОАО "НКМК"	505 859 421	284 586	320 879
	ОАО "Ванадий"	55 334 226	68 137	63 582
	ОАО "Уральская сталь"	754 498 904	728 988	708 373
	ОАО "МГОК"	9 224 164	10 098	6 244
	ОАО "НКМК" (по выручке)	505 859 421	284 586	320 879
Доля вычетов в экспортном условном НДС	ОАО "НКМК"	84%	135%	81%
	ОАО "Ванадий"	43%	44%	48%
	ОАО "Уральская сталь"	80%	85%	92%
	ОАО "МГОК"	99%	105%	78%
	ОАО "НКМК" (по выручке)	79%	87%	85%
Реализация на внутренний рынок	ОАО "НКМК"	7 206 548	7 316 004	7 469 351
	ОАО "Ванадий"	5 086 978	5 255 283	5 129 198
	ОАО "Уральская сталь"	8 384 844	8 006 675	9 526 183
	ОАО "МГОК"	135 209	200 944	187 377
	ОАО "НКМК" (по выручке)	7 206 548	7 316 004	7 469 351
Вычеты на внутренний рынок	ОАО "НКМК"	1 106 355	1 194 519	1 227 906
	ОАО "Ванадий"	241 741	300 193	286 588
	ОАО "Уральская сталь"	1 220 255	1 228 158	1 587 292
	ОАО "МГОК"	23 966	38 015	26 272
	ОАО "НКМК" (по выручке)	1 020 246	1 144 915	1 145 194
НДС по внутреннему рынку	ОАО "НКМК"	1 476 024	1 425 746	1 599 655
	ОАО "Ванадий"	911 973	938 029	917 392
	ОАО "Уральская сталь"	1 509 272	1 441 201	1 714 713
	ОАО "МГОК"	24 338	36 170	33 728
	ОАО "НКМК" (по выручке)	1 297 179	1 316 881	1 344 483
Доля вычетов во "внутреннем" НДС	ОАО "НКМК"	75%	84%	77%
	ОАО "Ванадий"	27%	32%	31%
	ОАО "Уральская сталь"	81%	85%	93%
	ОАО "МГОК"	98%	105%	78%
	ОАО "НКМК" (по выручке)	79%	87%	85%

Если в качестве базиса распределения предусмотрено использования показателя выручки от реализации продукции, такого варьирования показателя доли налоговых вычетов не происходит, что подтверждают расчеты на основе показателей деятельности ОАО «Михайловский ГОК» и ОАО «Уральская сталь».

Аналогичные тенденции показал расчет доли налоговых вычетов в условном НДС для участников Evraz Group, если в качестве базиса распределения между экспортной реализацией и реализацией на внутреннем рынке суммы НДС, подлежащей вычету, участниками был бы выбран показатель выручки от реализации отгруженной продукции.

**Основные положения диссертации опубликованы в следующих работах:**

в изданиях, рекомендованных ВАК России:

1. Бодрова Т.В., Кабыткина А.С., Петрыкина М.М. Организация ведения раздельного учета налога на добавленную стоимость в холдинговых структурах // Управленческий учет. – 2007. – № 4. – 0,4 п.л. (авт. 0,25 п. л.)
2. Кабыткина А.С. Зависимость системы учета экспортных операций от организационной структуры. Направления оптимизации // Российское предпринимательство. – 2008. – № 10. – 0,4 п. л.
3. Кабыткина А.С. Механизм трансфертного ценообразования в холдинговых структурах при осуществлении экспортных операций // Российское предпринимательство. – 2009. – № 1.- 0,4 п. л.

в других изданиях:

4. Кабыткина А.С. Отдельные аспекты налогового учета экспортных операций // Материалы международной научно-практической конференции «Международные стандарты финансовой отчетности, международные стандарты аудита и глобализация налогообложения: прогноз

- и перспективы развития» – Курск: ОрелГТУ, КурскГТУ, 2005. – 0,44 п.л.
5. Кабыткина А.С. Методика раздельного учета сумм НДС по товарам (работам, услугам), использованным при осуществлении операций, облагаемых по ставке 0 % // Материалы международной научно-практической конференции «Формирование в учетно-аналитической системе налогооблагаемых показателе при переходе на МСФО для целей финансового менеджмента и налогового администрирования предприятий АПК – Орел: ОрелГТУ, 2006. – 0,19 п.л.
  6. Кабыткина А.С. Организация раздельного учета при реализации товаров (работ, услуг) на экспорт // Материалы международной научно-практической конференции профессорско-преподавательского состава, сотрудников и аспирантов кооперативных ВУЗов стран СНГ, посвященной 175-летию потребительской кооперации России. По итогам научно-исследовательской работы в 2005 г. – М.: Наука и кооперативное образование, 2006. – 0,13 п.л.
  7. Кабыткина А.С. Трансфертное ценообразование как фактор организации налогового учета в холдинговых компаниях и объект налогового контроля при осуществлении экспортных операций // Материалы международной научно-практической конференции «Совершенствование системы взаимодействия процессов формирования учетно-аналитических и налоговых показателей деятельности предприятий АПК в условиях формирования глобальной высокоинтегрированной экономической системы – Орел: ОрелГТУ, 2007. – 0,44 п.л.
  8. Кабыткина А.С. Организационная структура холдинга как фактор организации корпоративного управления // Материалы международной научно-практической конференции профессорско-преподавательского состава, сотрудников и аспирантов кооперативных ВУЗов стран СНГ по итогам научно-исследовательской работы в 2007 г. «Традиции и ин-

- новации в корпоративном секторе экономики» – М.: Российский университет кооперации, 2008. – 0,13 п.л.
9. Кабыткина А.С. Принципы построения организационной структуры управления холдинговым объединением //Сборник статей VII Международной научно-практической конференции «Аудит, налоги и бухгалтерский учет: основы, теория и практика» – Пенза: АННО «Приволжский дом знаний», 2008. – 0,12 п.л.
- 10.Кабыткина А.С. Планирование налоговых обязательств холдинга при осуществлении экспортных операций // Сборник статей VII Международной научно-практической конференции «Аудит, налоги и бухгалтерский учет: основы, теория и практика» – Пенза: АННО «Приволжский дом знаний», 2008. – 0,15 п.л.
- 11.Кабыткина А.С. Трансфертное ценообразование как метод оптимизации налогового учета экспортных операций в холдингах // Сборник статей VI Всероссийской научно-практической конференции «Современное состояние и перспективы развития экономики России» – Пенза: АННО «Приволжский дом знаний», 2008. – 0,18 п.л.
- 12.Кабыткина А.С. Влияние процесса интеграции на систему учета затрат и калькулирования себестоимости в холдинге // Сборник статей II Международной научно-практической конференции «Международные и национальные особенности прикладной экономики» - Пенза, 2008. – Пенза, 2008 – 0,28 п.л.
- 13.Кабыткина А.С. Выбор базиса распределения при организации раздельного учета НДС по реализации товаров (работ, услуг) в таможенном режиме экспорта // Сборник статей II Международной научно-практической конференции «Международные и национальные особенности прикладной экономики» – Пенза, 2008.– 0,28 п.л.

Изготовлено в ООО Издательство “Виртус-Полиграф”  
109147, Москва, ул. Марксистская, д. 5, тел.: 912-2957  
Подписано в печать 22.01.2009 г., формат 60х90/16,  
тираж 100 экз.





2/12